УДК 342.9:47.7

ПРАВОВЫЕ ПРИНЦИПЫ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

М.А. Суворов

Российская академия государственной службы при Президенте Российской Федерации

Рассмотрены и проанализированы принципы региональной организации и эффективного проведения налоговых проверок, приведена их классификация.

Ежедневно гражданам и юридическим лицам приходится сталкиваться с различными сторонами исполнительно-распорядительной деятельности органов государственной исполнительной власти и их должностных лиц, основным "содержанием которой является непосредственная, повседневная организация выполнения внутренних и внешних функций государства, стоящих перед ним задач".[1]

Общество и законодательство предъявляют к данной деятельности определенные требования, которые выражаются в виде двуединой задачи: организация эффективного осуществления закрепленных в законодательстве специфических, присущих данному органу государственной власти функций и задач и обеспечение приоритета защиты и соблюдения законных прав и интересов граждан и организаций. Эту же задачу должны решать и законодательные органы при регулировании деятельности органов государственной власти и должностных лиц, и органы судебной власти. Существенную роль в реализации обозначенной задачи, на наш взгляд, играют правовые принципы.

Термин принцип происходит от лат. principium – начало, основа. Под принципом понимается основное, исходное положение какой-либо теории, учения, науки, мировоззрения, политической организации и т.д.[2] В толковом словаре В.И. Даля дано следующее определение принципа – "научное или нравственное начало, основание, правило, основа, от которой не отступают".[3]

Л.С. Явич определяет принципы права как ведущие начала его формирования, развития и функционирования.[4] Он отмечает, что принципы права "пронизывают всю юридическую форму общественных отношений, выражая в конечном счете основные устои существующего строя экономических отношений, базис данного общества … "и" находят свое выражение в юридических нормах законодательства, в объективном праве.

… Принципы права служат ориентиром правотворческой и правоприменительной деятельности государственных органов. Их соблюдение обеспечивает нормальное единообразное развитие и функционирование правовой системы. Напротив, пренебрежение принципами, их нарушение законодателем или судом подрывает стабильность системы объективного и субъективного права, правопорядка и правоотношений, отрицательно влияют на состояние правосознания, способны нарушить действенное правовое равновесие".[5]

Соблюдение требований, содержащихся в правовых принципах, позволяет повысить эффективность и результативность правового регулирования, обеспечивая внутреннюю непротиворечивость и согласованность системы юридических норм. Помимо этого они приобретают статус средств непосредственного правового регулирования поведения субъектов общественных отношений в случае обнаружения пробелов в действующем законодательстве. Будучи нормативно закрепленными, принципы становятся весомым аргументом в правовых спорах, и поэтому способствуют усилению гарантий соблюдения прав тех или иных субъектов.[6]

---

[1] Бахрах Д.Н. Административное право России. Учебник для вузов. – М.: Издательство "НОРМА", 2000. – С. 165.

[2] Большой энциклопедический словарь. – 2-е. изд., перераб. и доп. – М.: Большая Российская Энциклопедия; СПб: Норинт, 2000. – С. 960.

[3] Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка. Т. 3. – М.: Государственное Изд-во иностранных и национальных словарей, 1955. – С. 431.

[4] Явич Л.С. Общая теория права. – Л.: Изд-во ЛГУ им. А.А. Жданова, 1976. – С. 151.

[5] Явич Л.С. Общая теория права. – Л.: Изд-во ЛГУ им. А.А. Жданова, 1976. – С. 149.

Упорядоченному рассмотрению правовых принципов в различных отраслях права служит их классификация. В специальной литературе правовые принципы обычно подразделяются на несколько групп по различным основаниям. Разного рода классификации предлагаются в административном[7], финансовом[8], бюджетном[9] и иных отраслях права.

В сфере налогообложения также сложилась система принципов благодаря принятию и применению норм Налогового кодекса РФ и практике Конституционного суда Российской Федерации. Анализируя принципы контроля в области налогообложения, О.А. Ногина отмечает наличие и выделяет несколько различных групп принципов контрольной деятельности, что в свое время отмечали Е.В. Шорина, В.М. Горшенев, А.В. Брызгалин и другие авторы.[10] Под принципами контроля она понимает общенормативные ориентиры, основы контрольной деятельности уполномоченных органов. Мы разделяем ее позицию об обоснованности выделения трех групп принципов налогового контроля: общеправовых принципов, принципов контроля и специально-правовых принципов налогового права.[11]

Прямое правовое закрепление принципы контрольной деятельности нашли в ст. 3 федерального закона от 08.08.2001 г. № 134-ФЗ "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)".[12] Перечень основных принципов, указанных в данной статье является исчерпывающим. И хотя в соответствии с п. 3 ст. 1 указанного закона, его положения не распространяются на отношения, связанные с проведением налогового контроля, по нашему мнению, содержащиеся в нем принципы в полном объеме могут быть применены и к отношениям, возникающим при проведении налоговых проверок.

В соответствии с ч. 3 ст. 15 Конституции Российской Федерации общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Таким образом, своеобразным ориентиром в регулировании налоговых проверок является Лимская декларация руководящих принципов контроля[13], принятая в 1977 году на IX Конгрессе Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ).[14]

Рассмотрим теперь подробно основные принципы проведения налоговых проверок, взяв за основу классификацию, предложенную О.А. Ногиной.[15]

К группе общеправовых принципов, характерных для регулирования налоговых проверок, можно отнести следующие:

1. Принцип законности.

В общем плане принцип законности фиксирует необходимость строгого соблюдения требований законов и основанных на них предписаний иных правовых актов всеми субъектами права.

В отношениях, возникающих при проведении налоговых проверок, принцип законности проявляется в том, что, согласно пп. 4 и 5 п. 2 ст. 1 НК РФ, права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и иных участников налоговых правоотношений, а также формы и методы налогового контроля устанавливаются исключительно нормами Налогового кодекса РФ. Подпункты 11 и 10 пункта 1 статьи 21 НК РФ предоставляют налогоплательщикам право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие Налоговому кодексу или иным федеральным законам, и требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения предписаний законодательства о налогах и сборах. Кроме того, на налоговые органы возлагается обязанность соблюдать законодательство о налогах и сборах и осуществлять контроль за его соблюдением и за соблюдением принятых в соответствии с ним нормативных

6 На важность принципов, в частности налогового права, для законодательной, правоприменительной и судебной практики указывают Г.А. Гаджиев и С.Г. Пепеляев. См.: Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного суда Российской Федерации. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. – С. 192.

7 Сорокин В.Д. Административно-процессуальное право. – М.: Юридическая литература, 1972. – С. 135–147; Алехин А.П., Козлов Ю.М. Административное право Российской Федерации. Часть 1. Сущность и основные институты административного права. Учебник. – М.: "ТЕИС", 1995. – С. 261.

8 Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2001. – С. 77–82.

9 Селюков А.Д. Правовое регулирование бюджетных отношений: теория и практика. – Ч. 1. – М.: Изд-во МГСА, 2002. – С. 88–90.

10 Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. – СПб.: Питер, 2002. – С. 69.

11 Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. – СПб.: Питер, 2002. – С. 69–70.

12 Собрание законодательства РФ. 13.08.2001. № 33 (часть I). Ст. 3436.

13 Контрольно-счетные органы Российской Федерации (в вопросах и ответах) / А.В. Коровников, Н.С. Столяров, К.В. Сурков, В.И. Шлейников. Под общ. ред. С.В. Степашина. – М.: Издательский дом «Финансовый контроль», 2001. – С. 109.

14 С 1995 года в состав ИНТОСАИ входит Счетная палата Российской Федерации.

15 Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. – СПб: Питер, 2002. – С. 71–84.

правовых актов (пп. 1 и 2 п. 1 ст. 32 НК РФ). Именно принцип законности требует обязательного указания в акте проверки на те конкретные нормы законодательства о налогах и сборах, нарушение которых вменяется налогоплательщику.

2. Принцип юридического равенства.

Статья 19 Конституции РФ устанавливает равенство всех перед законом и судом. Запрещаются любые формы ограничения прав граждан по признакам социальной, расовой, национальной, языковой или религиозной принадлежности.

Следовательно, в соответствии с конституционно-правовым принципом юридического равенства при принятии нормативных актов, регулирующих порядок осуществления компетентными специализированными службами Контроля в области налогообложения (в соответствии со статьями 30, 36, 82 Налогового кодекса РФ к их числу относятся только налоговые и таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и налоговой полиции), не могут устанавливаться какие-либо особые условия осуществления контрольных мероприятий в зависимости от таких оснований, как форма собственности, организационно-правовая форма организации, гражданство индивидуального предпринимателя и т.п. (в частности, более продолжительные сроки налоговых проверок или более частое проведение проверок и т.д.).

3. Принцип приоритета защиты прав и интересов налогоплательщиков.

В соответствии с Конституцией Российской Федерации человек, его права и свободы являются высшей ценностью.

В законодательной и правоприменительной деятельности любых органов и должностных лиц их приоритетность должна признаваться, соблюдаться и защищаться – это конституционная обязанность государства. Поскольку права и свободы человека и гражданина являются непосредственно действующими, именно они в первую очередь должны определять смысл, содержание и применение законов всеми агентами государства, а органы правосудия обязаны гарантировать приоритетность реализации и защиты законных интересов, прав и свобод человека в деятельности органов всех ветвей власти (статья 2 в системной связи со статьей 18 Конституции РФ). Таково юридическое содержание конституционно-правового принципа приоритетности защиты законных прав и интересов человека и гражданина.

В области налоговых проверок требования данного принципа проявляются в том, что при их проведении доступ должностных лиц налоговых органов в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц допускается только на основании судебного решения или в случаях, прямо оговоренных нормами федеральных законов (п. 5 ст. 91 НК РФ, в ред. Федерального закона от 09.07.1999 №154-ФЗ). Кроме того, на должностных лиц налоговых органов возлагается обязанность корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам и их представителям, не унижать их честь и достоинство (п. 3 ст. 33 НК РФ).

Приоритетность защиты прав налогоплательщиков гарантируется на любом этапе развития налоговых отношений, в том числе и при проведении мероприятий налогового контроля в форме налоговых проверок. Контролируемые субъекты могут обжаловать в суд или вышестоящий налоговый орган действия и акты налоговых органов на любой стадии осуществления проверочной деятельности. Рассматриваемый принцип находит отражение и в том, что привлечение к административной ответственности за непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 15.6 КоАП РФ), неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица налогового органа либо воспрепятствование осуществлению этим должностным лицом служебных обязанностей (ст. 19.4 КоАП РФ), а также принудительное взыскание налоговых санкций по результатам проведенной налоговой проверки возможно только на основании решения суда. При рассмотрении споров и вынесении решений, суд, являясь независимым компетентным органом, обязан ориентироваться на законы.

Принцип защиты прав проверяемой организации или физического лица в ходе осуществления налоговых проверок предполагает также право соответствующего субъекта не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие Налоговому кодексу или иным федеральным законам (пп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ).

4. Принцип гласности.

Принцип гласности требует обеспечения открытости и доступности деятельности государственных органов для всех заинтересованных организаций и граждан, а также возможности получения ими информации в установленном законом порядке. Требования данного принципа закреплены в ч. 3 ст. 15 и ч. 4, 5 ст. 29 Конституции РФ. В сфере налогообложения принцип гласности реализуется, в частности, в двух основных требованиях: 1) официальной публикации актов законодательства о налогах и сборах (п. 1 ст. 5 НК РФ) и сведений о действующих на территории Российской Федерации региональных и местных налогах и сборах (ч. 2 ст. 16 НК РФ); 2) исполнения налоговыми органами своих обязанностей по информированию налогоплательщиков о действующих налогах и сборах и даче разъяснений о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов (пп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ) [16].

В ходе налоговых проверок налоговые органы также имеют целый ряд обязанностей по информированию налогоплательщиков о проведении мероприятий налогового контроля, в частности при проведении экспертизы (пп. 6, 7, 9 ст. 95 НК РФ).

5. Принцип ответственности.

Принцип ответственности заключается в том, что к лицу, совершившему правонарушение, применяются меры правовой ответственности. В области налогового контроля требования рассматриваемого принципа находят отражение в двух видах ответственности: 1) ответственности налогоплательщиков, налоговых агентов, и иных лиц, участвующих в налоговой проверке; 2) ответственности проводящего проверку налогового органа и его должностных лиц.

Налоговым кодексом устанавливается ответственность налогоплательщиков и налоговых агентов за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК); свидетелей – за неявку или уклонение от явки без уважительных причин (ст. 128 НК); экспертов, переводчиков и специалистов – за отказ от участия в проведении налоговой проверки, дачу заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода (ст. 129 НК).

В соответствии с Кодексом об административных правонарушениях, должностные лица налогоплательщика несут ответственность: 1) за непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 15.6 КоАП РФ); 2) за неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица налогового органа либо воспрепятствование осуществлению этим должностным лицом служебных обязанностей (ст. 19.4 КоАП РФ). Должностными в рамках административного процесса признаются в данном случае: а) выполняющие организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции руководители и другие работники организаций; б) лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (примечание к ст. 2.4 КоАП РФ).

Должностные лица налоговых органов за невыполнение или ненадлежащее выполнение ими своих обязанностей привлекаются к дисциплинарной, материальной и уголовной ответственности в соответствии с действующим законодательством.[17] Так, Уголовным кодексом Российской Федерации установлена ответственность должностных лиц за злоупотребление должностными полномочиями (ст. 285 УК), превышение должностных полномочий (ст. 286 УК). При этом в рамках уголовного права должностными признаются, в частности, лица, постоянно, временно или по специальному полномочию осуществляющие функции представителя власти либо выполняющие организационно-распорядительные, административно-хозяйственные функции в государственных органах (примечание к ст. 285 УК РФ).

Кроме того, Уголовным кодексом предусмотрена ответственность за незаконное разглашение сведений составляющих налоговую тайну (ст. 183 УК РФ). Исходя из смысла данной статьи, а так же ст. 102 НК РФ, субъектами данного вида преступления могут являться как работники налоговых органов, так и привлекаемые к участию в налоговой проверке специалисты и эксперты.

В соответствии со ст. 14 Федерального закона от 31.07.1995 № 119-ФЗ "Об основах государственной службы Российской Федерации"[18] к должностным лицам налоговых органов могут применяться такие виды дисциплинарной ответственности как замечание, выговор, строгий выговор, предупреждение о неполном служебном соответствии и увольнение.

Таким образом, в рамках рассматриваемого принципа устанавливаются отношения ответственной взаимозависимости сторон налоговых правоотношений – государственного органа (должностного лица) и налогоплательщика. Реализация его требований способствует выполнению обозначенной нами ранее двуединой задачи организации эффективного осуществления закрепленных в законодательстве специфических, присущих налоговым органам функций и задач и обеспечения в ходе налоговых проверок приоритета защиты и соблюдения законных прав и интересов граждан и организаций.

Следующую группу принципов проведения налоговых проверок составляют, как отмечалось, специальные принципы, которые традиционно выделяются при рассмотрении контрольной деятельности как особого вида управленческой деятельности. К ним относятся следующие нормативные требования:

1. Принцип независимости.

В статье 5 Лимской декларации руководящих принципов контроля записано, что контрольные органы могут выполнять возложенные задачи объективно и эффективно только в том случае, когда они независимы от проверяемых ими организаций и защищены от постороннего влияния. Хотя государственные органы не могут быть абсолютно независимы, поскольку являются частью аппарата государства в целом, высший контрольный орган должен обладать обеспеченной функциональной и организационной независимостью, необходимой для выполнения возложенных на него задач.[19] Важными составляющими независимости являются финансовая независимость контрольного органа и независимость его членов (ст. 6, 7 Декларации).

На сегодняшний день налоговые органы РФ являются объединенной в самостоятельное федеральное министерство организованной государством единой централизованной системой контрольных органов, независимой от влияния каких-либо организаций или физических лиц и призванной реализовывать публичные интересы государства в сфере налогообложения.

Налоговые органы имеют установленную федеральными нормативными актами внутреннюю организационную и территориальную структуру, финансовую основу, компетенцию, законодательно предписанные методы и формы деятельности и т.д., что позволяет им работать с высокой степенью автономности.

Организационно-правовой основой действия принципа независимости служит то обстоятельство, что налогоплательщики и иные обязанные лица находятся с налоговыми органами как властным субъектом лишь

[16] См также: Положение об информировании налогоплательщиков по вопросам налогов и сборов, утв. приказом МНС РФ от 05.05.1999 № ГБ-3-15/120 // Российская газета. – 1999. – № 159.

[17] Ст. 12 Закона РФ от 21.03.1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. – № 15. – Ст. 492.

[18] Собрание законодательства РФ. – 1995. – № 31. – Ст. 2990.

в отношениях функциональной зависимости и организационно ему не подчинены.

2. Принцип планомерности.

В соответствии с данным принципом любая контрольная деятельность, для которой характерны цикличность и постадийное осуществление, всегда должна быть тщательно подготовлена, а конкретные действия по проведению контроля должны быть соотнесены с временными рамками их осуществления.

Принцип планирования мероприятий налогового контроля в форме налоговых проверок предполагает проведение предварительной подготовки и составление графика проведения мероприятий налогового контроля, установление четкого перечня подлежащих проверке объектов контроля и определение очередности проведения налоговых проверок в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей.[20] Следование данному принципу призвано упорядочить, усилить координацию контрольной деятельности налоговых органов. Благодаря этому происходит снижение трудовых и материальных затрат на проведение налоговых проверок, повышается их эффективность и результативность.

3. Принцип регулярности (систематичности) контроля.

Поскольку функционирование объектов контроля циклично по своей природе, постольку контрольная деятельность согласно требованиям рассматриваемого принципа, должна носить циклический характер, и осуществление отдельных контрольных действий (процедур) с необходимостью должно повторяться через определенные промежутки времени. В сущности требования этого специального принципа являются следствиями более общей закономерности соответствия субъекта управления своему объекту.[21]

Законодательно устанавливается периодичность проведения мероприятий налогового контроля. Так, камеральные налоговые проверки могут осуществляться ежемесячно, ежеквартально или ежегодно в зависимости от сроков, установленных законодательством для представления налоговых деклараций, промежуточных расчетов или иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Из установленного ч. 1 ст. 87 НК ограничения на охватываемый налоговой проверкой период деятельности налогоплательщика следует, что выездные налоговые проверки должны проводиться не реже одного раза в четыре года.

4. Принцип объективности и достоверности.

Требования объективности и достоверности нашли отражение прежде в закрепленном в п. 2 ст. 100 Налогового кодекса положении, что нарушения законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки и указанные в акте налоговой проверки, должны быть документально подтверждены. Инструкция Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 10.04.2000 № 60[22], конкретизируя положения Налогового кодекса, устанавливает, что факты, выявленные в ходе налоговой проверки и закрепленные в акте проверки, должны быть результатом тщательно проведенной проверки, исключать фактические неточности, должны подтверждаться соответствующими документами и обеспечивать полноту выводов о действиях проверяемых лиц. Не допускается указание в акте не основанных на достаточных доказательствах субъективных предположений проверяющих (пп. а п. 1.11.2 инструкции). Кроме того, исходя из предписаний п. 3 ст. 101 НК РФ и п. 3.2 инструкции МНС РФ № 60, решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, вынесенное по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, должно соответствовать фактически существующим обстоятельствам, выявленным в ходе проведения мероприятий налогового контроля, и содержать вывод о соответствии или несоответствии налоговому законодательству совершенных налогоплательщиком деяний (действий или бездействия).

5. Принцип документального оформления результатов контроля.

Требования данного принципа предполагают, что в ходе осуществления налоговых проверок все обнаруженные факты, события и действия должны фиксироваться в документах установленных видов и форм (актах, протоколах, справках и т.д.). Только после документального закрепления результаты налоговой проверки приобретают юридическое значение.

Законодательством предъявляются особые требования к документальному оформлению результатов налоговых проверок и проводимых в рамках проверки иных мероприятий налогового контроля, по соблюдению установленной формы и обязательному указанию соответствующих реквизитов. Такие требования содержатся в статьях 99-101[1] Налогового кодекса.

В соответствии с п. 7 ст. 108 Налогового кодекса при выявлении налоговым органом нарушений, за которые налогоплательщики – физические лица или должностные лица налогоплательщиков-организаций подлежат привлечению к административной ответствен-

[19] Лимская декларация руководящих принципов контроля // Контрольно-счетные органы Российской Федерации (в вопросах и ответах) / А.В. Коровников, Н.С. Столяров, К.В. Сурков, В.И. Шлейников. Под общ. ред. С.В. Степашина. – М.: Издательский дом «Финансовый контроль», 2001. – С. 109.

[20] См. например: п. 3 Методических указаний по проведению комплексных выездных налоговых проверок налогоплательщиков-организаций (налоговых агентов, плательщиков сборов), в состав которых входят филиалы (представительства) и иные обособленные подразделения, утвержденные МНС РФ 07.05.2001 №АС-6-16/369 // Финансовая газета. – 2001. – №24.

[21] См. например: Атаманчук Г.В. Государственное управление (организационно-функциональные вопросы): Учеб. пособие. – М.: ОАО «НПО Экономика», 2000. – С. 26–34.

[22] Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2000. – № 26.

ности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет протокол об административном правонарушении. Требования, предъявляемые к данному протоколу, содержатся в ст. 28.2 КоАП РФ.

Надлежащее оформление документов налоговой проверки создает правовую основу для последующей реализации налоговыми органами своих полномочий по применению мер ответственности к виновным лицам за совершение ими налоговых или административных правонарушений. Кроме того, надлежащее документирование является гарантией соблюдения прав и интересов налогоплательщиков, в том числе при рассмотрении жалоб вышестоящим органом и судом.

6. Принцип взаимодействия и обмена информацией с другими государственными органами.

Как правило, для реализации результатов контрольной деятельности, особенно в тех случаях, когда выявлены нарушения законодательства, контролирующим органам необходимо обращаться к другим государственным органам, которые имеют соответствующие полномочия по применению мер ответственности. Кроме того, контрольная информация имеет важное значение для законодательных и исполнительных органов в плане дальнейшего совершенствования правового регулирования.

Налоговые органы обладают достаточно широкими полномочиями по привлечению нарушителей к ответственности за совершение налоговых или административных правонарушений. Но при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушений налогового законодательства, содержащих признаки преступления, налоговые органы обязаны направить материалы налоговых проверок в органы налоговой полиции для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (п. 3 ст. 32 НК РФ).[23] В настоящее время требования принципа взаимодействия налоговых органов с другими уполномоченными органами (органами налоговой полиции, государственными внебюджетными фондами, таможенными органами)[24], заключаются не столько в необходимости передачи сведений о совершении нарушений, сколько в аккумулировании в налоговых органах информации о налогоплательщиках, налоговых агентах, банках и о других обязанных лицах, необходимой для осуществления налоговыми органами своих функций. Например, установлены правила обмена информацией между налоговыми органами и органами федерального казначейства[25], между налоговыми и таможенными органами.[26] Наличие такой информации в налоговых органах позволяет сделать налоговый контроль более оперативным и эффективным. Разумеется, обмен информацией между уполномоченными органами должен осуществляться с соблюдением режима налоговой тайны (ст. 102 НК РФ). Подробнее вопросы соблюдения налоговой тайны будут рассмотрены нами позже.

И, наконец, к третьей группе принципов рациональной организации налоговых проверок относятся специально-правовые принципы налогового права.

1. Принцип всеобщности налогового контроля.

Данный принцип вытекает из закрепленного в ст. 57 Конституции и п. 1 ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации принципа всеобщности налогообложения, и предполагает, что ни одна организация или физическое лицо не могут быть освобождены налоговыми органами от проведения в отношении них налоговых проверок. Так, камеральным налоговым проверкам, как форме текущего налогового контроля, подвергаются все без исключения налогоплательщики, стоящие на учете в налоговом органе.

2. Принцип единства налогового контроля.

Принцип единства налоговой политики и системы налогов предполагает единообразное осуществление налогового контроля на всей территории РФ, единства форм, методов и порядка проведения налоговых проверок, проводимых на всей территории России. Требования данного принципа нашли отражение в закрепленных Налоговым кодексом РФ общих требованиях к проведению камеральных и выездных налоговых проверок (ст. 87-98 НК), оформлению результатов проведенной проверки (ст. 99-100 НК, п. 1-2 инструкции МНС РФ от 10.04.2000 № 60 "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах"[27]) и производства по делу о налоговом правонарушении (ст. 101-101^1 НК, п. 3-4 инструкции МНС РФ от 10.04.2000 № 60).

3. Принцип территориальности налогового контроля.

Принцип территориальности выражается в том, что в большинстве случаев взаимоотношения по поводу осуществления налоговых проверок возникают у налогоплательщика именно с тем налоговым органом,

---

[23] См. также: Порядок передачи материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки преступления, в федеральные органы налоговой полиции, утв. приказом ФСНП РФ № 409 от 15.11.1999 г. и приказом МНС РФ № АП-3-16/359 от 15.11.1999 г.

[24] Пункт 3 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации.

[25] Порядок обмена информацией между территориальными органами федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации в ходе исполнения федерального бюджета по доходам и налоговыми органами, утв. Приказом Минфина РФ от 21 февраля 2001 г. № 14н и Приказом МНС РФ от 21 февраля 2001 г. № БГ-3-09/51.

[26] Соглашение Министерства Российской Федерации по налогам и сборам и Государственного таможенного комитета Российской Федерации по взаимному информационному обмену, утв. МНС РФ № БГ-15-11/1222, ГТК РФ № 01-11/15581 08.06.2000 г.

[27] Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2000. – № 26.

в котором он состоит на учете. Требования данного принципа рационально ограничивают возможность многократных бессистемно проводимых проверок, которые в этом случае могут ущемлять законные права и интересы налогоплательщика. С другой стороны, ограничения, накладываемые принципом территориальности, создают предпосылки для осуществления требований других принципов, например, принципа регулярности (систематичности) контроля.

4. Принцип ограничения сферы налогового контроля только вопросами исполнения лицом обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством.

В ст. 3 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 134-ФЗ “О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)”[28] основное требование данного принципа закрепляются в следующей формулировке: соответствие предмета проводимого контрольного мероприятия компетенции органа государственного контроля (надзора).

Данное требование находит проявление в том, что, например, при осуществлении налоговых проверок налоговые органы не вправе требовать у обязанных лиц (налогоплательщиков, налоговых агентов и др.) документы, не связанные с исполнением ими обязанностей, установленных налоговым законодательством. В частности п. 5 ст. 94 Налогового кодекса установлено, что не подлежат изъятию документы и предметы не имеющие отношения к предмету налоговой проверки.

5. Презумпция добросовестности налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и иных обязанных лиц.

При осуществлении контрольных мероприятий должностные лица налоговых органов обязаны исходить из презумпции добросовестности проверяемого ими лица и надлежащего исполнения им своих обязанностей, пока и поскольку в установленном законом порядке не будет доказано обратное.

Пункт 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации прямо предписывает, что в случае обнаружения противоречий или неясностей в налоговом законодательстве все сомнения, касающиеся оценки действий налогоплательщика, должны толковаться в его пользу. Обратим внимание на то обстоятельство, что по результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение не только о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, но и об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение этого правонарушения или о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля (ст. 101 НК РФ).

Наконец, в п. 6 ст. 108 НК РФ (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 № 154-ФЗ) прямо закреплены предписания конституционной презумпции невиновности (ч. 1 ст. 49 Конституции РФ), в соответствии с которой лицо, привлекаемое к ответственности, считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. При этом оно не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица. Аналогичные правила содержатся и в ст. 1.5 Кодекса об административных правонарушениях.

6. Принцип соблюдения налоговой тайны.

Налоговое законодательство устанавливает требование соблюдения специального режима доступа к сведениям о налогоплательщике, полученным должностными лицами уполномоченных контрольных органов.

Налоговую тайну составляют любые сведения о налогоплательщике, полученные налоговым органом, органом государственного внебюджетного фонда, таможенным органом или органом налоговой полиции, за исключением сведений, исчерпывающий перечень которых установлен в п. 1 ст. 102 Налогового кодекса Российской Федерации (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 № 154-ФЗ).

Налоговая тайна не подлежит разглашению должностными лицами уполномоченных органов, привлекаемыми специалистами, экспертами, переводчиками за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом. Утрата документов, содержащих сведения, составляющие налоговую тайну, либо разглашение таких сведений, а также использование должностными лицами сведений, содержащихся в реестре, в ущерб интересам налогоплательщиков влечет ответственность, в том числе уголовную. В этом случае, согласно ст. 53 Конституции и пп. 14 п. 1 ст. 21 НК РФ, налогоплательщик имеет право требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Кроме того, налоговое законодательство запрещает сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции РФ, Налогового кодекса, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности, адвокатскую тайну, аудиторскую тайну (п. 4 ст. 82 НК РФ, введен Федеральным законом от 09.07.1999 № 154-ФЗ).

7. Принцип возмещения ущерба, причиненного неправомерными действиями должностных лиц при

[28] Собрание законодательства РФ. – 13.08.2001. – № 33 (часть I). – Ст. 3436.

[29] Российская газета. – 1993. – № 89.

проведении налоговых проверок.

Как правило, в большинстве отраслей законодательства закрепляется положение об обязанности лица возместить убытки, причиненные его неправомерными действиями. Аналогичные обязывающие нормы содержит и налоговое законодательство. Так, при проведении налогового контроля не допускается причинение неправомерного вреда налогоплательщику, плательщику сбора, налоговому агенту или их представителям (п. 1 ст. 103 НК РФ, в ред. Федерального закона от 09.07.1999 № 154-ФЗ). Убытки, включая упущенную выгоду, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме за счет федерального бюджета (п. 1 ст. 35 и п. 2 ст. 103 НК РФ).

За причинение убытков налоговые органы и их должностные лица несут ответственность в порядке, предусмотренном федеральными законами. В частности, ч.6 ст. 7 Закон от 27.04.1993 № 4866-1 "Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан"[29] (ред. от 14.12.1995) предусмотрено, что убытки, моральный вред, нанесенные гражданину действиями (решениями), признанными решением суда незаконными, а также представлением искаженной информации, возмещаются в порядке, установленном Гражданским кодексом Российской Федерации (ст. 1064, 1069 ГК РФ).[30]

Разумеется, убытки, причиненные налогоплательщику, налоговому агенту или их представителям правомерными действиями должностных лиц налоговых органов, возмещению не подлежат, за исключением законодательно оговоренных случаев (п. 4 ст. 103 НК РФ, в ред. Федерального закона от 09.07.1999 № 154-ФЗ).

Помимо перечисленных выше для рациональной организации и эффективности налогового контроля юридически значимы некоторые принципы процессуальной деятельности, такие, например, как принцип участия представителя обязанного лица при осуществлении мероприятий налогового контроля (ст. 26, 92 НК) или принцип обеспечения права лица на переводчика (ст. 97 НК).

В заключение нам представляется возможным предложить собственную классификацию рассмотренных принципов рациональной организации и эффективного проведения налоговых проверок.

В соответствии с ранее обозначенной двуединой задачей проведения налоговых проверок логически обоснованным было бы разделить всю совокупность принципов на две группы. Первую группу составляют принципы, призванные обеспечить приоритет защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Во вторую группу мы включаем принципы, обеспечивающие рациональность и эффективность налоговых проверок. Данная группа принципов в свою очередь, может быть разделена на две подгруппы – материально-правовых принципов, направленных непосредственно на регулирование контрольных правоотношений, и процессуальных принципов, направленных на регулирование процесса проведения контрольных мероприятий. Предлагаемая классификация, как и любая другая, является в определенной степени условной.

Так, например, принципы ответственности, всеобщности налогового контроля могут быть в равной мере отнесены как к первой, так и ко второй группе принципов, поскольку, с одной стороны, способствуют повышению рациональности и эффективности налоговых проверок, а, с другой, обеспечению прав и законных интересов налогоплательщиков.

Группа принципов, призванных обеспечить приоритет защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, по нашему мнению, охватывает следующие принципы:

- законности;
- юридического равенства;
- приоритета защиты прав и интересов налогоплательщиков;
- гласности;
- соблюдения налоговой тайны;
- возмещения ущерба, причиненного неправомерными действиями должностных лиц при проведении налоговых проверок;
- а также презумпция добросовестности налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и иных обязанных лиц.

К подгруппе материально-правовых принципов, обеспечивающих рациональность и эффективность налоговых проверок, относятся принципы:

- ответственности;
- независимости;
- объективности и достоверности;
- всеобщности налогового контроля;
- единства налогового контроля;
- территориальности налогового контроля.

В подгруппу процессуальных принципов, обеспечивающих рациональность и эффективность налоговых проверок, могут быть объединены принципы:

- планомерности;
- регулярности (систематичности) контроля;
- документального оформления результатов контроля;
- взаимодействия и обмена информацией с другими государственными органами;
- ограничения сферы налогового контроля только

[30] См. также: Короткова Л.А., Ковалевская Д.Е. Судебная практика: некоторые аспекты возмещения вреда, причиненного в результате действий (бездействия) налоговых органов и органов налоговой полиции // Налоговый вестник. – 2001. – № 8. – С. 189; № 9. – С. 176.

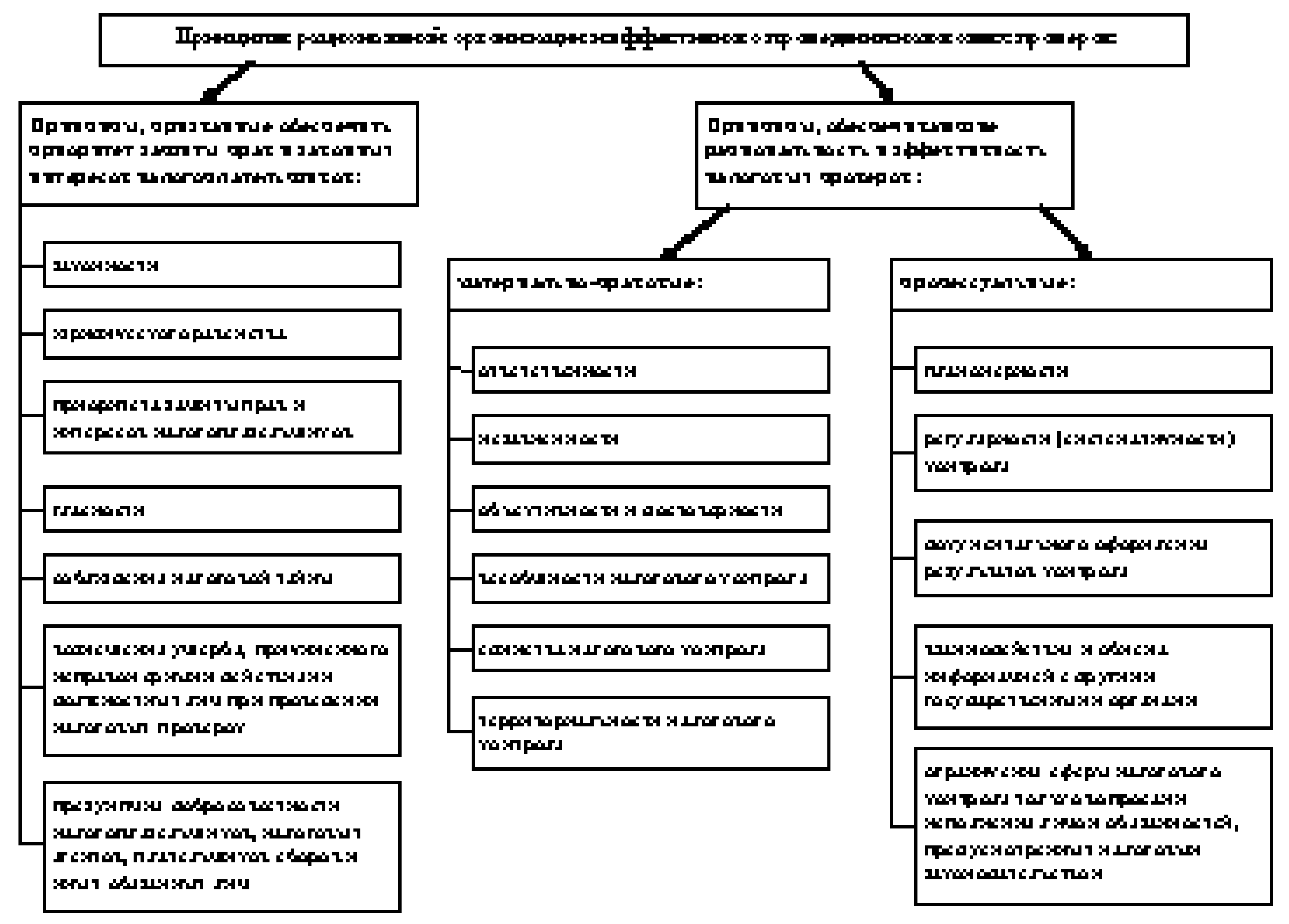


Рисунок. Классификация принципов рациональной организации и эффективного проведения налоговых проверок

вопросами исполнения лицом обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством.

Схематически предлагаемая классификация представлена на рисунке.